XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU - URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HÉCTOR LÓPEZ GONZÁLEZ

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Héctor López González – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-970-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente nos encontramos em um novo encontro internacional do CONPEDI na belíssima cidade de Montevidéu, Uruguai, cuja realização já se incorporou ao cenário jurídico internacional da América latina. A quantidade de pesquisadores, sejam eles doutores, mestres, doutorandos, mestrandos ou mesmo aqueles que desejaram simplesmente acompanhar, como muitos graduandos de direito, os trabalhos e seguramente aprender é devidamente proporcional à qualidade dos artigos apresentados em inúmeros "Grupos de trabalho" tendo seu conteúdo previamente objeto de avaliação estrita e rigorosa por parte do avaliadores designados pelo CONPEDI. O Grupo de trabalho que tivemos a honra de coordenador novamente nos chama a atenção pela inovação e novas perspectivas de interpretar o direito tributário e financeiro no Brasil sem embargo de contarmos com a participação de professores e pesquisadores uruguaios também que certamente agregaram valor aos conteúdos brilhantemente apresentados; e, na sequência, nos debates que os acompanharam. O aprendizado é claro, restando sempre ao final dos trabalhos aquele gostinho do quero mais já a o cenário fiscal, que vai de questões afetas ao direito financeiro à reforma tributária.

Chamou a atenção a preocupação externada por alguns autores quanto à percepção da tributação na sociedade brasileira, envolvendo não só impactos financeiros advindos muitas vezes de uma tributação ainda considerada injusta e extremamente regressiva - leia-se, em especial, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo cujo montante no Brasil representaria por volta de 2/3 da receita total obtida, alcançando toda a renda gasta pela população de baixa renda cuja reforma tributaria ainda em fase de regulamentação pretende pelo menos reduzir tal descompasso socioeconômico - sobre as camadas e estamentos sociais. Nota-se que a ignorância do brasileiro médio sobre o que paga e o que recebe é extrema, faltando uma política mesmo que simplista e genérica de comunicação entre o governo e a população que o sustenta.. A discussão sobre a reforma tributária e sua regulamentação tem inclusive incorporado palavras e expressões fora do habitual da área, como "cashback, split payment, IVA dual, neutralidade tributária, etc", que apenas reforçariam o enigma sobre como se desenvolve a tributação no pais e seus impactos sobre todos nós. O governo central tão logo sejam aprovadas os projetos de lei complementar PLCO 68 e 108 quando superadas as divergências políticas na busca de maior protagonismo entre a Câmara deputados e o Senado federal iniciar uma campanha nacional apresentando

informações mínimas com uma linguagem simples e coloquial para que o brasileiro tenha uma perspectiva geral do que paga, do que mudou e a razão de tal mudança.

Esperamos com fé e muita expectativa que a reforma tributária em fase de regulamentação, mote central atualmente de qualquer encontro que envolva discussão fiscal, tenha sem embargo de inúmeras críticas, dentre outras, quanto à perda de autonomia dos entes federados subnacionais e favorecimento de isenção ou alíquota reduzidas para alguns setores com maior poder de pressão sobre o parlamento, que tenhamos após a transição que se desenhou, no ponto de vista de justiça fiscal, uma sociedade mais igualitária e consciente de seus deveres e direitos.

A IMPORTÂNCIA DA PERCEPÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA A PARTIR DE UMA PERSPECTIVA CULTURAL

THE IMPORTANCE OF BRAZILIAN TAX PERCEPTION FROM A CULTURAL PERSPECTIVE

Viviane Lazzeres Novatzki
Karla Pinhel Ribeiro

Resumo

A cultura jurídica de cada país possui uma formação histórica e única que interfere diretamente como a população entende e interage com todo o sistema jurídico e o ambiente. Na esfera tributária, além da clara influência do pensamento econômico, a observação de características culturais proporciona o entendimento mais completo de todo o aparato estrutural e seus processos. Um sistema jurídico deve fazer sentido para realidade antropológica e social a qual irá ser aplicada, o conhecimento e consideração desta no momento da sua formação e estruturação para atingir a eficácia pretendida. Nessa medida, pensamentos e fatores culturais devem possuir relevância para criação e aplicação do direito, pois serão eles determinadores das consequências reais dos instrumentos. A percepção tributária e suas consequências podem ser utilizadas no momento de tomada das decisões visando uma reforma mais eficiente e duradoura, bem como para o estabelecimento de um sistema mais adequado à população e suas expectativas e pensamentos.

Palavras-chave: Cultura jurídica, Percepção tributária, Brasil

Abstract/Resumen/Résumé

Each country’s juridic culture has a unique historical formation that interferes directly with the population's perception and how they interact with the juridic order and its environment. On the tax domain, beyond the economic thinking distinct influence, the observation of cultural characteristics provides a whole understanding of the entire structural apparatus and its processes. A legal system must make sense for the anthropological and social reality to which it will be applied, the knowledge and consideration of it at the time of its formation and structuring to achieve the intended effectiveness. To this extent, thoughts and cultural factors should be relevant to the creation and application of the law, as they will determine the real consequences of the instruments. The tax perception and its consequences can be used on the decision-making moment aiming at a more efficient and lasting reform, as well as for the establishment of a system more adequate to the population and their expectations and thoughts.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax culture, Tax perception, Brazil

I. INTRODUÇÃO

A premente necessidade de reforma no sistema tributário brasileiro e os seus históricos problemas impõe uma reflexão a respeito do caminho e instrumentos mais adequados para este processo. A análise de uma perspectiva cultural é necessária tendo em vista a possibilidade de gerar uma mudança duradoura, assim ela se apresenta como instrumento complementar capaz de alterar bases estruturais e o entendimento e atitude dos envolvidos.

No presente trabalho, será tratado sobre a cultura e sua utilização para entender todo o sistema e suas aplicações e consequências, bem como a interdisciplinaridade e sua importância dentro conjunto jurídico, especialmente o tributário. A percepção tributária e com aspectos culturais, especialmente na realidade brasileira e suas singularidades históricas de desconfiança pessoal e estatal, sonegação fiscal, alta carga tributária e desigualdade social fazem parte integrante da construção de um sistema mais adequado com a realidade nacional.

A partir de um estudo inicial sem pretensões de exaurimento, tendo em vista a ampla abrangência do tema, apresentou-se algumas considerações a fim de identificar a importância da percepção tributária e de uma análise sob enfoque cultural econômico.

II. CULTURA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A necessidade de sistemas tributários verdadeiramente eficientes e que se aproximem cada vez mais da prática não significa o abandono de estruturas técnicas, mas passa pelo entendimento de como as sociedades aplicam o direito dentro de sua realidade fática, histórica e sociológica. A cultura de cada país e suas particularidades no entendimento de instrumentos jurídicos não pode ser desconsiderada, pois por meio desse filtro se obtêm os objetivos e pretensões dos jurisdicionados. Dessa maneira, o pleno entendimento e a construção de sistemas realmente eficientes devem observar a cultura jurídica de sua sociedade e fazer com que todos seus atores sejam estimulados a obedecê-lo com consciência do dever social.

A cultura jurídica, mesmo que muitas vezes não considerada quando da análise do sistema jurídico ou utilizada somente no aspecto técnico, é um importante fator que merece seu devido destaque e estudo. As regras e normas jurídicas mesmo que previstas por um aparato estatal necessitam de legitimidade social, ou seja, serem adotadas nas práticas dos indivíduos para possuírem existência concreta, a qual se dá por meio da cultura jurídica. Consequentemente, esse tema adquiriu destaque nas discussões de teoria sociológica do direito (MEDINA, 2015).

A partir do estudo sob esse viés se pode perceber por que institutos jurídicos idênticos possuem resultados diversos em contextos sociais diferentes. Tal evento ocorre por causa da escolha social interpretativa ou de não aplicar determinadas normas (ICIZUKA, 2007), podendo, inclusive, ser encontrado em normas de natureza criminal,

com por exemplo, o caso brasileiro do crime de adultério que mesmo sendo previsto por muitos anos possuía rara aplicação por não mais representar o contexto social.

A cultura influencia em todas as áreas do direito, inclusive na formação dos fundamentos da ciência jurídica. Apesar dessa ampla atuação, defina-la não é uma tarefa simples, pois possui uma indeterminação semântica e conceitual. Ambos os termos possuem um tratamento amplo e diversificado conforme a área em que são utilizados, não obstante é possível identificar alguns traços mínimos (MEDINA, 2015) que possibilitam a sua identificação.

Ferrajoli entende "cultura jurídica" como a soma de diferentes conhecimentos e fundamentos, saberes e enfoques que pode ser dividido nos seguintes aspectos. Primeiramente, ela é considerada como o conjunto de teorias, filosofias e doutrinas elaboradas pelos juristas e filósofos de uma determinada época. Na sequência, como ideologias, modelo de justiça e maneira de pensar o direito utilizada por seus aplicadores profissionais (legisladores, advogados, magistrados, promotores, servidores de órgãos estatais e entre outros). Em terceiro lugar, ainda, o sentido comum do direito e das instituições jurídicas operado e disseminado por uma determinada sociedade, existindo entre o direito positivo e a cultura jurídica uma relação de interação recíproca (FERRAJOLI, 2010). No último aspecto, é salutar destacar a substancial importância das interpretações (consciente e inconsciente) que a população realiza de todas as normas jurídicas, não somente as escritas como também as estruturais e principiológicas do sistema.

Não obstante, a cultura não diz somente a forma que a sociedade em geral interpreta o sistema jurídico tendo em vista que é fato natural básico de toda organização social e seus diversos modos para explicar as diferenças entre as sociedades reais. Assim, cultura é genericamente considerada como produto de um processo social de aculturação com exercício de capacidades intelectuais, consistindo no uso e desenvolvimento dos conceitos jurídicos, inclusive do próprio direito. Logo, ela é um processo social no uso das formulações jurisdicionais, explicando o funcionamento do sistema jurídico a partir da sociologia (MEDINA, 2015).

A cultura jurídica pode ser ainda dividida em interna e externa. A primeira diz respeito da "*sociologia no direito*" (meta-jurisdicional descritiva) partindo de critérios técnicos determinados pelo ordenamento jurídico adquirido pelos juristas em estudos teóricos e na prática profissional. Dessarte, pretende-se entender o diretivo por meio das práticas adotadas para determinar os conteúdos do sistema, transformando a cultura jurídica em um conjunto de atitudes, formas de se expressar e argumentar dos operadores do direito (MEDINA, 2015).

Enquanto o conceito considerado de maneira externa se refere a "*sociologia do direito"* a qual Medina descreve da seguinte maneira: "*la cultura (externa, general) respecto al derecho consistiría en un uso "lego" de los conceptos jurídicos*" (MEDINA, 2015). A perspectiva externa se enquadra no emprego genérico da cultura do direito que resulta não somente da análise das leis como também de critérios não jurídicos, que o influenciam diretamente, por exemplo, a política ou comportamento social. Afinal, mesmo a legislação pretendendo a adoção de uma linguagem neutra à verdadeira identificação e implementação derivam das relações fortemente inseridas nas estruturas

sociais já estabelecidas e na identidade de interesses econômicos, por exemplo, na Índia a aplicação do direito é realizada toda a partir de um perspectiva de castas sociais (JAIRAJ, HARRIS-WHITE, 2006).

Neste trabalho, a compreensão de maneira interna se tornaria demasiadamente limitada tendo em vista que se reduziria a uma coletânea histórica, jurisprudencial e doutrinária por esse motivo se adotará o conceito em sua perspectiva externa a fim de analisar sua verdadeira importância como processo sociológico e suas influências para formação e resultados no sistema judiciário, especialmente o tributário.

A cultura pode ser considerada como um tipo de linguagem e regras como ideais, valores, instituições internas e convenções internas da estrutura social, no que tange âmbito do direito, especificamente, sobre todos os aspectos jurídicos. Além disso, observa-se que ela é transmitida como meio de solução de resolver o problema da cooperação social. Afinal, estabelece mecanismo, semelhante ao conformismo, gerando uma força mantenedora de um comportamento comum, constituindo, assim, a cooperação e solidariedade social.

As normas sociais, bem como a cultura jurídica, são aprendidas por meio de uma experiência diária gradualmente internalizada como guia e desenvolvendo uma preferência em cumprir ou não as regras. Ademais, a cultura jurídica, em certa medida, pode até exercer um papel coercitivo uma vez que o descumprimento dessas normas sociais pode gerar consequências internas (culpa, arrependimento) e externas (boatos, ostracismo) (TORGLER, 2003).

Nessa medida, é importante observar a influência e a relevância da cultura jurídica de um povo em seu sistema. Mediante ela que o Estado encontra fundamento e legitimação para intervenções e políticas adotadas na condução de um desenvolvimento nacional. Afinal, é o alicerce para justificar e legitimar toda intervenção na sociedade vez que explica o funcionamento e os efeitos no meio social dos comportamentos políticos individuais em determinado momento histórico (SPINOSA, 2013), bem como esclarece a maneira de pensar de uma determinada sociedade. Nesse momento, é preponderante enfatizar que a cultura jurídica não é algo imutável, em que pese possuir características historicamente recorrentes, tendo em vista que é o entendimento social em um determinado momento histórico.

Assim sendo, ela permite aos jurisdicionados deixar de entender as intervenções estatais como abusos e passa a vê-las como legitimas e garantidoras do bem estar de toda população, em conformidade com esperada solidariedade social. Portanto, pode-se dizer que confere estabilidade às instituições nacionais e ao funcionamento estatal. Aliás, a cultura pode explicar os fenômenos jurisdicionais e como sociedades diversas entendem cada uma a sua maneira institutos jurídicos idênticos.

Os pontos acima destacados são apenas alguns fatores que conferem à cultura jurídica extremada importância ainda mais quando se faz necessário repensar o sistema jurídico para que cumpra efetivamente com suas previsões legais. No Brasil, essa influência não poderia ser diferente com caracteres especial de nossa formação colonial até hoje influenciando na maneira da população pensar a respeito dos órgãos estatais e sua eficiência.

A concepção social brasileira ainda carrega elementos trazidos por nossos colonizadores ibéricos na medida que o valor do homem está na sua autonomia e não depender de ninguém, o que resulta na fraqueza de qualquer organização pautada na solidariedade e ordenação dos povos. Conjuntamente com a diminuída influência dos privilégios hereditários e frouxidão da estrutura social elegeu a preferência da competição individual, assim estabeleceu algumas das atuais características da cultura jurídica com relação ao Estado brasileiro. A formação cultural colonial até hoje influência na falta de força das instituições estatais, falta de coesão social, predominância dos interesses particulares sobre o público (HOLANDA, 1902). Tais característica possuem influências e resultados importantes em todo o sistema brasileiro.

A ampla influência da cultura jurídica atinge todas as áreas do direito e na tributária sua importância não é de maneira diminuta em que pese escassos estudos e reflexões. Além disso, a pesquisa para essa área não dever ser realizado de forma isolada, pois envolve as disciplinas de economia, sociologia e história (BLUMENTHAL, NERRÉ, 2003).

Na seara tributária a cultura opera como verdadeiro fundamento de legitimidade. Afinal, o objetivo do Estado é maximizar o bem-estar de toda população, utilizando-se para isso dos instrumentos fiscais. Logo, é preponderante alta consciência ética da população e na mesma medida uma ampla cultura de pagamento dos tributos, permitindo compreender a importância dos pagamentos para estrutura estatal (VILLAFUERTE, RUGEL, CEDEÑO, 2018).

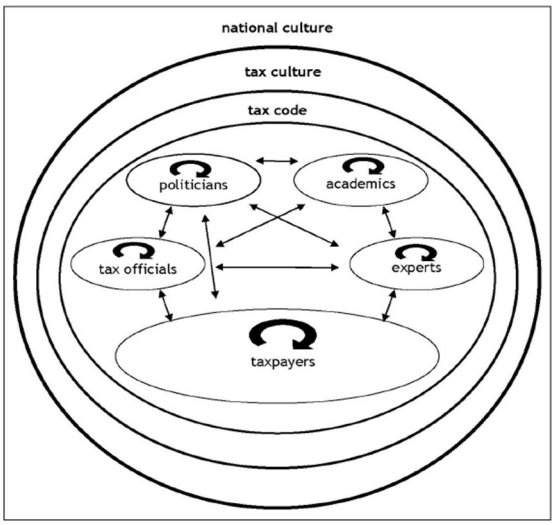
Nesse momento, nota-se a primordial importância da cultura para o âmbito tributário uma vez que é fundamento do poder de tributar enquanto justificativa para estabelecer a obrigação solidária do cidadão de contribuir. Tal dever é baseado na possibilidade de retorno coletivo e não individual, caso contrário essa relação Estado/cidadão poderia configurar escravidão. O benefício esperado pelos cidadãos são as políticas públicas constitucionalmente previstas e permitidas.

A partir desses conceitos o processo político da taxação é considerado um bom indicador da legitimidade estatal e limite de capacidade de governança. Nessa medida, a compreensão da cultura estabelecerá os limites do Estado constituindo os efeitos fáticos para as previsões e costumes de uma sociedade. A cultura jurídica, dessa maneira, deve ser incorporada pelo sistema tributário, pois está presente nas regras formais de tributação e suas derivações, no papel das estruturas sociais e maneiras informais (identidade na criação e implementação) que por vezes refletem as lutas sociais na qual se insere (JAIRAJ, HARRIS-WHITE, 2006).

Contudo, ela não pode ser genericamente considerada e nem universalmente aplicada uma vez que definida como o corpo de crenças e práticas compartilhadas por praticantes fiscais e formuladores de políticas em uma determinada sociedade, os quais fornecem a base ou contexto às decisões fiscais (LIVINGSTON, 2005). Especificamente para um país pode ser entendida como a totalidade das instituições formais e informais relevantes conectadas com o sistema tributário e sua execução prática incluindo as

dependências causadas por sua interação contínua (NERRÉ, 2008) (BLUMENTHAL, NERRÉ, 2003).

Os elementos e atores compreendem normas culturais e instituições históricas desenvolvidas por uma determinada sociedade, sendo também determinada por um código tributário. A legislação tributária define o ambiente condicionante e as regras de funcionamento do "jogo tributário". Os atores são contribuintes, políticos, auditores fiscais, especialistas (advogados e consultores) entre outros. As relações se dão internamente entre os integrantes de cada grupo, bem como entre os grupos. As interações são contínuas por intermédio de laços sociais e dependências ou redes são desenvolvidas ao longo do tempo e foram a cultura tributária da comunidade (BLUMENTHAL, NERRÉ, 2003). A estrutura anteriormente descrita foi representada por Nerré (2008, p. 153-167) na seguinte figura.



O conceito posto de cultura tributária evidência que sua compreensão completa exige uma extensa pesquisa envolvendo grande número de atores e instituições, bem como dos procedimentos e processos de sua interação, o que não encontra espaço suficiente no presente trabalho. Todavia, mesmo com toda essa complexidade não deve ser esquecida no momento de elaboração das políticas fiscais a fim de evitar distúrbios como choque cultural ou efeitos negativo de atraso cultural[1]. Portanto, um bom conselho político e uma boa política fiscal deve estar ciente durante os processos de transformação de qualquer estrutura tributária.

Em localidades com diferentes culturas é esperado que serão escolhidas diferentes políticas tributárias e níveis de distribuição dos valores uma vez que as

[1] Choque cultural tributário (tax cultures shocks) que descreve facetas negativas de um mesmo fenômeno a respeito da cultura estrangeira, podendo ocorrer no âmbito individual (nível micro) ou coletivo (macro nível). No primeiro, ocorre comumente com a globalização em que os valores individuais de cultura tributária colidem com os locais. Já o coletivo ocorre quando tanto os contribuintes quanto os administradores sofrem. Como exemplo tem-se nas mudanças do sistema contra a vontade dos eleitores. Já o atraso tributário (tax culture lags) se verifica quando há alteração em uma parte da cultura devendo ser acompanhada pelas outras, necessitando de um tempo para adaptação. O tempo de ajuste gera um desequilíbrio no sistema e é marcado por inquietações. Tal fato ocorre na esfera tributária durante uma reforma. (B. Nerré, 2001, p. 290-291).

necessidades serão distintas, entretanto pouca atenção é dedicada a estes aspectos (EUGSTER, PARCHET, 2019). Afinal, logicamente países com altos níveis de concentração de renda, como por exemplo o Brasil, será imprescindível uma forte redistribuição. Ainda pode-se acrescentar que por influências culturais um mesmo instituto jurídico pode gerar efeitos completamente diversos.

Livingston conclui que o conceito de uma cultura tributária global é, em muitos casos, apenas um reflexo da hegemonia ocidental, e é improvável que sobreviva às mudanças implícitas na ascensão de nações e culturas não ocidentais. Acrescenta-se que sociedades não acostumadas com impostos rejeitam o sistema tributário e as atitudes frente às políticas tributárias estão extremamente negativas. Logo, soluções somente técnicas ou econômicas de incentivos e sanções não são suficientes (LIVINGSTON, 2005) para gerar uma efetiva transformação na realidade tributária. Além disso, considerar a cultura tributária de cada país como critério de conformação com elementos sociais e estruturais particulares é de extremada importância e, em certa medida, também atribui qualidade ao sistema ao se enquadrar em demandas locais com resultados verdadeiramente eficientes.

A cultura tributária pode explicar alguns fenômenos sociais que ocorrem de maneira diversa conforme o país em que é aplicado, por exemplo é um fator importante para explicar a grande variedade nos sistemas de redistribuição entre os países. Ademais, a cultura é um fator com efeitos mais robustos uma vez que há transmissão intergeracional (LUTTERMER, SINGGHAL, 2011). Dessa maneira, constatou-se o papel de destaque que a cultura pode exercer no âmbito das políticas públicas, inclusive a tributária.

A cultura tributária de cada país representa as interações entre os atores e os valores de honestidade e justiça de um lado e obrigação (dever) de outro. Esta última se assemelha a mentalidade tributária, em sua estreita definição, a qual corresponde a dois componentes: o da moral e da disciplina tributária, focando unicamente na relação entre Estado e contribuinte. No entanto, é importante tratar a mentalidade a respeito dos tributos de maneira genérica uma vez que representa todas as atitudes e padrões comportamentais.

A moralidade tributária, genericamente considerada, é conectada com a disposição da população em pagar, enquanto um sentimento de obrigação. Ao passo que a disciplina tributária reflete as atitudes dos contribuintes em suas ações (NERRÉ, 2008), podendo citar um efeito de importante relevância para o sistema tributário: a tendência por sonegação de algumas sociedades como a brasileira. Nessa senda, verifica-se que a percepção tributária da população é elemento influenciador determinante em todas as relações estabelecidas pelo sistema tributário.

Portanto, a estruturação e reforma de qualquer legislação ou sistema que trate do assunto sem considerar a influência dos aspectos culturais está fadada ao fracasso. As alterações não conseguiriam cumprir eficientemente com os objetivos aos quais foram propostos, pois os atores desse sistema tendem a adaptar a normas inicialmente neutras aos seus interesses baseados em uma cultura historicamente e momentaneamente estabelecidas.

A reforma do sistema tributário tem características análogas em vários países, mas ao mesmo tempo apresentam substanciais diferenças que refletem não somente as culturas dispares de cada país como também a divergência de entendimento de valores e práticas dos atores fiscais de um subgrupo cultural (LIVINGSTON, 2005). A pouca atenção dispensada às decisões individuais das diferentes culturas com resultado na política e como podem ser empregadas pelos governos a fim de influenciar aos cidadãos (EUGESTER, PARCHET, 2019) é uma falha estrutural que acaba gerando consequências diversas das pretendidas e revelam um distanciamento entre a letra da lei e realidade fática instaurada.

A observância da cultura jurídica pode ser utilizada como um importante fundamento e instrumento na estruturação e elaboração da política tributária de um país. Afinal, ela pode ser utilizada para aprimorar a eficiência do sistema e ajustar adequadamente a carga tributária conforme as expectativas, valores, objetivos sociais. Na cultura jurídica a percepção tributária de todos os operadores diretos e indiretos, bem como aperfeiçoar os gastos e metas para estabelecer o retorno esperado pela população.

O índice de sonegação fiscal de uma sociedade pode ser explicado pela cultura tributária (TSAKUMIS, 2007), pois trata-se de consequência do amplo entendimento cultural do tributo como uma sanção e não como uma obrigação de solidariedade social. Neste momento, destaca-se a relevância da percepção tributária na medida que é o elemento impulsionador dos processos sociais. A percepção dos atores serve de indicativo para as expectativas da população, bem como quais os processos culturais envolvidos e que devem ser utilizados para aprimorar o sistema.

Na realidade brasileira é evidente a influência da cultura jurídica tributária na medida em que historicamente se fixou condutas de concentração de renda e riqueza, desigualdades sociais e regionais, repartição desigual da carga tributária, opressão fiscal, sonegação fiscal, burocracia, corrupção e distorções da política tributária adotada. A atual estrutura foi construída por influência a cultura tributária nacional já que se consolidam por meio de padrões, regras e valores perpetrados nos modelos de condutas de todos os atores. No entanto, não houve qualquer preocupação do poder público na busca pela superação, assim destacando a importância do aprimoramento do estudo da cultura jurídica tributária nacional (MOTTA, 2012).

III. PERCEPÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Antes de analisar sob o enfoque da perspectiva brasileira deve se pontuar alguns aspectos gerais. A percepção a respeito do tributo é um importante reflexo da cultura jurídica, podendo ser extraída a partir das impressões e pensamentos tanto individuais quanto coletivos de todos os atores participantes de um sistema. Ela inclusive pode influir diretamente no comportamento político da população (LINHARES, 2014) na medida que legitima toda atividade estatal.

A adoção de políticas fiscais cada vez mais arrecadatórias pelos países em desenvolvimento, inclusive no Brasil, torna necessário a verificação da legitimidade e das

expectativas populacionais. A percepção a respeito da estrutura tributária não somente sob o enfoque legal como cultural, social e individual cada vez mais ganha destaque. Afinal, como já citado, constitui uma ferramenta importante na implementação de políticas, que conjuntamente com a visão econômica pode gerar profundas e duradouras mudanças.

A partir do entendimento da cultura jurídica tributária de um país é possível estabelecer um regime jurídico que observe seus preceitos, bem como as características do comportamento dos contribuintes (individual e coletivamente) e fiscais. Além disso, a identificação do comportamento tributário por meio da percepção se faz salutar pela possibilidade de ajuste da legislação enfatizando o comportamento pagador, assim tornando-se uma eficiente maneira de melhorar arrecadação ao incentivar a conformidade fiscal (GABER, GRUEOSKI, 2018).

Como integrantes de um sistema tributário a percepção individual dos atores pode influenciar o funcionamento e a eficiência. Os indivíduos julgam a estrutura estatal tributária a partir de visões próprias de justiça e sobre a correta distribuição da arrecadação, bem como o apoio às reformas reais (FJELDSTAD, SEMBOJA, 2001). Portanto, a percepção não diz respeito somente a vontade de não pagar impostos uma vez que ajunta a noção de justiça e obrigação individual para com o bem-estar social. Nesse aspecto, não agrega somente o impacto da carga tributária, bem como o efetivo retorno estatal oferecido por meio das políticas públicas.

A correlação entre cultura política e tributária é inevitável uma vez que estas explicam as medidas para melhor cumprimento das metas esperadas, não somente pelos contribuintes (GABER, GRUEOSKI, 2018) como em um panorama geral por todos os atores participantes do sistema. Ao identificar os padrões comportamentais é reconhecida uma disciplina fiscal que geralmente seguem as políticas fiscais e suas alterações.

A cultura tributária, neste ponto, não é somente identificada como um aspecto sistêmico, mas também sob a perspectiva entre os atores. Ela possui utilização estratégica por parte da administração, possibilitando garantir um cumprimento fiscal mais eficiente com capacidade de aumentar o controle e reduzir as fraudes de sonegação (GABER, GRUEOSKI, 2018).

Dessarte, a cultura tributária utilizando, não exclusivamente, da percepção detém destacado papel na estruturação sistêmica, pois permite identificar as expectativas sociais e se torna instrumento de estímulo das atitudes de conformidade, o que permite ao Estado transformar em reais as funções do sistema tributário. A administração tributária nesse interim ganha basilar e vital atuação na promoção de boas práticas e devido cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes, mas não possui atuação exclusiva (GABER, GRUEOSKI, 2018).

Após a identificação da percepção tributária e suas consequências é possível moldá-las por meio alterações na cultura. Tais mudanças normalmente são mais duradouras e, para isso, é necessário a participação de todos os poderes públicos e não somente a administração tributária (GABER, GRUEOSKI, 2018). A exploração das

condutas e pensamentos normalmente encontrados em uma sociedade possibilita o entendimento dos processos que movem um sistema e tornam a legislação real. A percepção desses atores é um verdadeiro termômetro a respeito do efetivo funcionamento e aplicação dos instrumentos estruturais e fundacionais porque é o que justifica os atos, reações e intepretações nos procedimentos que movem a ordem tributária.

No passado se prestou atenção nos aspectos sociais como igualdade na estruturação do sistema, a confiança e a segurança foram menos explorados. As impressões a respeito de todas as instituições e destas com relação aos contribuintes impacta nas suas funcionalidades. Afinal, sendo elas consideradas burocratas oportunistas ou vistas com desconfiança é evidente que o público tenderia para desobediência (ALASFOUR, 2017).

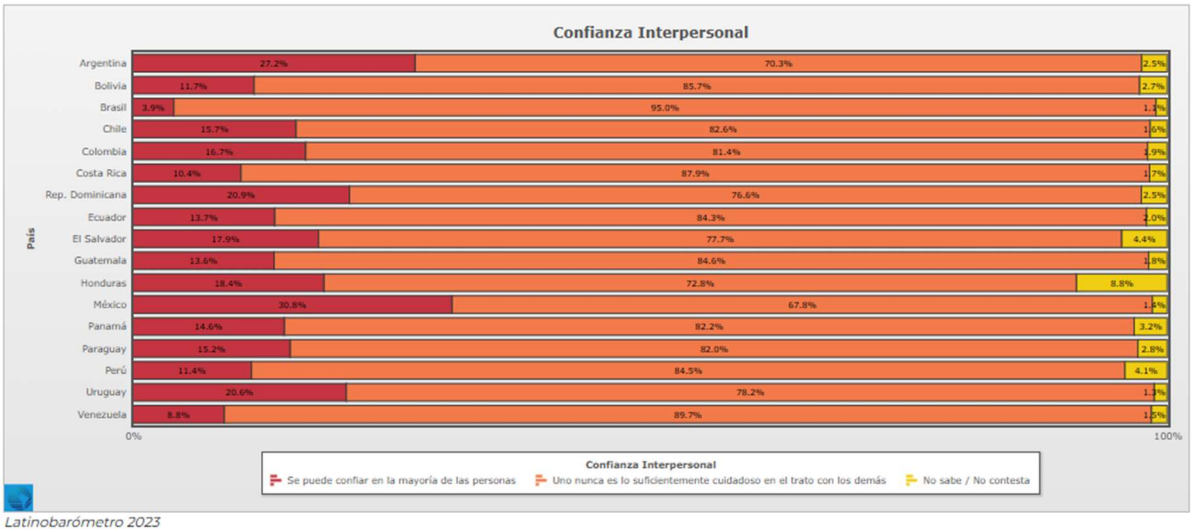
A confiança da sociedade é determinante não somente à atividade na esfera econômica e individual, como também da perspectiva coletiva das instituições púbicas. O alto nível de confiança e segurança entre os membros de uma sociedade se correlaciona com índices maiores de arrecadação. Nos países em que isso ocorre as pessoas tem a certeza de que o dinheiro é gasto da maneira correta, por isso aceitam níveis mais altos de despesas (ALASFOUR, 2017). Em sociedades de alta confiança, as sanções são invocadas para reforçar certos tipos de comportamentos, estimulando a cooperação espontânea e reduzindo a necessidade de intervenção estatal para fiscalizar o comportamento desonesto, portanto reduzindo custos de monitoramento (ALASFOUR, 2017).

Agora quando a confiança e a segurança são baixas os indivíduos possuem menos fé na integridade das instituições públicas, sendo relutantes no pagamento de tributos ou em aceitar cargas elevadas. Deste modo, qualquer sugestão de aumento ou expansão do sistema pode ser um desastre se não for acompanhada ou precedida de um debate transparente e público para estabelecer a confiança e conformidade popular (GABER, GRUEOSKI, 2018). Também há uma tendência de descumprimento dos deveres tributários, o que aumenta a necessidade de intervenção estatal por meio de promulgação de regras cada vez mais complexas (ALASFOUR, 2017), prejudicando mais ainda a estrutura do sistema.

A realidade brasileira evidentemente pertence ao segundo grupo de baixa confiança, não somente com relação ao Estado como também com os indivíduos entre si. Em uma pesquisa, extraída da base de dados LatinoBarómetro (2023), percebe-se que o brasileiro não confia em seus pares uma vez que somente 3,9 % entende que se pode confiar nas outras pessoas e 95% entende que não. Os números da confiança brasileira são comparativamente baixos com relação a outros países com realidades e cultura em muitos aspectos semelhantes, por exemplo na Argentina, Bolívia, Colômbia e Paraguai respectivamente 27,2%, 11,7%, 16,7% e 15,2% acreditam poder confiar nas outras pessoas. Segue gráfico para melhor visualização. Ainda podemos notar que dos países da américa o índice Brasileiro é o menor.

Gráfico 1 – Confiança Interpessoal da População

Hablando en general, ¿Diría Ud que se puede confiar en la mayoría de las personas o que uno nunca es lo suficientemente cuidadoso en el trato con los demás?



Fonte: LATINOBAROMETRO, 2023.

A desconfiança brasileira não é uma novidade ou fenômeno recente tendo em vista que na série histórica da pesquisa do Latinobarômetro (2023) mostra que desde 1996 até o ano a desconfiança interpessoal variou de 87% a no máximo 95%. No Brasil, a opinião desconfiada não é somente com relação aos seus concidadãos porque se estende às instituições públicas e sua imparcialidade, bem como capacidade de governar para o bem comum. Novamente, a partir de dados retirados do banco LatinoBarómetro (2023) percebe-se que historicamente desde 2004 só por um período curto de três anos (2008, 2009 e 2010) e no ano de 2023 que menos de 60% dos entrevistados acreditavam ser o país conduzido para próprio benefício dos administradores ou de seus grupos. Em 2017, 97% dos brasileiros acreditavam que a condução nacional era em nome de interesses individuais e uma quantidade ínfima acreditava que era para bem comum.

As pesquisas realizadas revelam um traço histórico-cultural dos brasileiros, a desconfiança das pessoas tanto nas relações individuais quanto com relação as instituições nacionais. Assim, gerando constantemente o efeito da baixa disposição no pagamento de imposto. Almeida, em seu livro, apresenta uma pesquisa que demonstra claramente tal comportamento cultural. O autor do livro "*O dedo na ferida*" fez uma investigação em 2009 e concluiu que as pessoas preferem ter o dinheiro para posterior contratação dos serviços do que pagar impostos para o governo. No estudo, mais de 64% responderam preferir a redução de impostos nos produtos para sobrar mais dinheiro ao invés da cobrança de impostos e a concessão de auxílios assistencialistas como o bolsa-família. Nesse trabalho, constatou que esse entendimento praticamente não varia conforme a escolaridade e a região do país, ou seja, é um pensamento da maioria da população (ALMEIDA, 2010).

A suspeita brasileira é reflexo de uma formação cultural histórica baseado na colonização exploratória com carácter para feitorização, dessa forma, somente valeria investir se trouxessem benefícios imediatos e individuais. A administração portuguesa era frouxa e insegura, a disciplina era aplicada somente naquilo que poderia melhorar

suas vidas imediatamente (HOLANDA,1902/1982). Neste momento, importante observar existir "*uma aversão congênita a qualquer ordenação impessoal da existência"* (HOLANDA,1902/1982), o que por si só explica a rejeição histórico cultural pelo governo que teoricamente constitui como entidade impessoal. As características implementadas pela rotineira busca de benefícios também é fundamento para desconfiança entre as pessoas, pois nunca se busca o bem comum e sim a imediata melhoria pessoal acima de tudo.

A afeição por relações pessoais fez com que no surgimento estatal os detentores de função pública não soubessem separar o público do privado, pois estes viam a gestão política como assunto de interesse particular e não objetivo (HOLANDA, 1902/1982). A histórica incapacidade de separação da esfera pública da privada e a constante busca por direitos pessoais por parte dos detentores de cargos públicos claramente gerou o pensamento atualmente de que a condução governamental é para beneficiar alguns grupos. Tais fatores determinam também a ausência de disposição para o pagamento de tributo, pois não confiam no Estado para o fornecimento de serviços de qualidade.

A desconfiança, como já citado anteriormente, possui como consequência a tendência ao descumprimento dos deveres tributários, o que gera um nível bastante elevado de sonegação fiscal. Neste momento, é importante destacar que evitar simplesmente o pagamento do tributo não representa a existência de um cultura anti-impostos (JAIRAJ, HARRIS-WHITE, 2006). Afinal, aqueles que sonegam impostos frequentemente justificam o comportamento sugerindo que o governo desperdiça a arrecadação com gastos imprudentes e com corrupção, o que a longo prazo diminui a propensão do pagamento voluntário (ALASFOUR, 2017).

Desta forma, o estado e o cidadão brasileiro, assim como na Jordânia, conforme explanado por Alasfour, pode estar envolvido em um ciclo vicioso. Neste ciclo, os cidadãos percebem o funcionamento estatal predatório e tentam proteger seus rendimentos por meio da sonegação fiscal. Igualmente, o Estado vê os cidadãos como potenciais sonegadores e por meio de leis cada vez mais complexas tenta impelir o pagamento que, na realidade, somente reforça a ideia inicial dos contribuintes.

Além desse ciclo, também há a hipótese de o contribuinte sentir-se culpado quando subnotifica e, por isso, foge da detecção, bem como de não prestar contas quando pego. Logo, é possível sustentar que o Estado tem obrigação de impor sanções ou censura reforçando normas sociais como vergonha e culpa para que a evasão fiscal seja combatida eficazmente. Ademais, pode se adicionar o fato de que em sociedades complexas as pessoas estão menos propensas a saber sobre os custos sociais de suas condutas e o benefício individual pelo cumprimento de suas obrigações. A melhora dessa situação depende de a população ver a autoridade como legítima, justo e gastando de maneira útil e eficiente (ALASFOUR, 2017).

No Brasil, historicamente a sonegação, principalmente das empresas, possuía grande expressividade chegando a patamares de 39% em 2009, segundo dados e estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) (AMARAL, 2023a). A partir

da análise dos dados vem caindo a cada e chegou a 10,45% em 2023, não obstante, essa redução foi proporcionada por causa da modernização no sistema de fiscalização e cruzamento de dados e os recordes de fiscalização por parte da administração e não alteração do pensamento social[2]. Apesar da redução podemos verificar a expressividade destes números se verificarmos que em 2018 o indicador de sonegação fiscal foi estimado em 23,1%, o que representa 7,7% do PIB nacional e para o ano de 2023 a estimativa de sonegação em valores é da ordem R$ 375 bilhões (AMARAL, 2023a).

Tais dados podem demonstrar que as empresas sonegam menos por causa da fiscalização maior e não porque houve uma conscientização e alteração de entendimento a respeito do sistema tributário. Logo, destaca-se, novamente, a importância de determinar a percepção a respeito do sistema e identificação da cultura e suas alterações para poder adotar medidas mais adequadas e eficazes, promovendo mudanças duradouras e que tragam melhorias dos instrumentos de política tributária.

No que tange à sonegação fiscal a presença cultural na sociedade é evidente, inclusive faz parte da rotina e entendida como comportamento completamente aceitável em alguns casos. Popularmente as pessoas conseguem notas fiscais de serviços médicos para abater em sua declaração de imposto de renda, bem como alguns profissionais oferecem valores diferentes para os serviços se o consumidor dispensa a emissão de nota fiscal. As práticas descritas são amplamente conhecidas nem sequer são vistas como reprovável pela população mesmo configurando sonegação fiscal e combatida pelos órgãos oficiais.

O Brasil criou uma maneira própria de lidar com mazelas sociais perpetuadas por contextos social, político, econômico e cultural que geraram práticas consolidadoras de desigualdades sociais e regionais, repartição de receita desigual e concentração de renda. O "jeitinho"[3] é uma tradição peculiar do país incorporada às raízes histórico-culturais, que representa uma herança da constante busca pela superação das dificuldades e de várias mazelas sociais. Mota traduz o jeito como um modo de fazer as coisas (conduta), no qual o brasileiro encontra solução para todos os problemas e dificuldades, ou seja, o "não" se torna inexiste. A consolidação dessa maneira de agir foi disseminada em face de situações burocráticas e complexas configurando verdadeira maneira criativa de transgressão da lei (MOTA, 2012).

A tradição do "jeitinho" possui duas características principais. A primeira, considerada positiva, configura a extrema adaptabilidade e a segunda, negativa, porque confere ambiguidade às regras. A presença constante da opressão fiscal, do patrimonialismo, da burocracia e da corrupção ocasionou a utilização frequente de fraudes e a constante resistência ao pagamento dos tributos (MOTA, 2012). Na história brasileira sempre esteve presente a opressão fiscal acompanhada pela sonegação fiscal,

[2] Em 2017, a Receita Federal teve um crescimento de 68,5% no valor das autuações com relação ao ano anterior e cada vez mais vem investindo em tecnologia.

[3] Por se tratar de uma expressão popular sem correspondente em espanhol a tradução adotada foi eleita por se aproximar mais ao significado, no entanto em português a expressão utilizada é "jeitinho" ou "jeitinho brasileiro".

assim o contribuinte se aperfeiçoou nas práticas de fraude e ao não pagamento na medida do possível. Nesta cultura da inadimplência, rotineiramente se aplaude o sonegador e a resistência ao pagamento dos tributos, perpetuando o "jeitinho" como práxis do povo (MOTA, 2012).

Os aspectos culturais também influenciam a capacidade tributária na medida que podem determinar a quantidade de esforço suportado por uma determinada comunidade. O grau de suportabilidade dos impostos não depende somente do grau máximo arrecadatório, bem como do retorno esperado pela população e a disposição para o pagamento das quantias cobradas. A carga tributária conjuntamente com a evasão fiscal são indicadores que podem exprimir tanto a necessidade arrecadatória e exigência da população quanto à sua disposição para o pagamento voluntário.

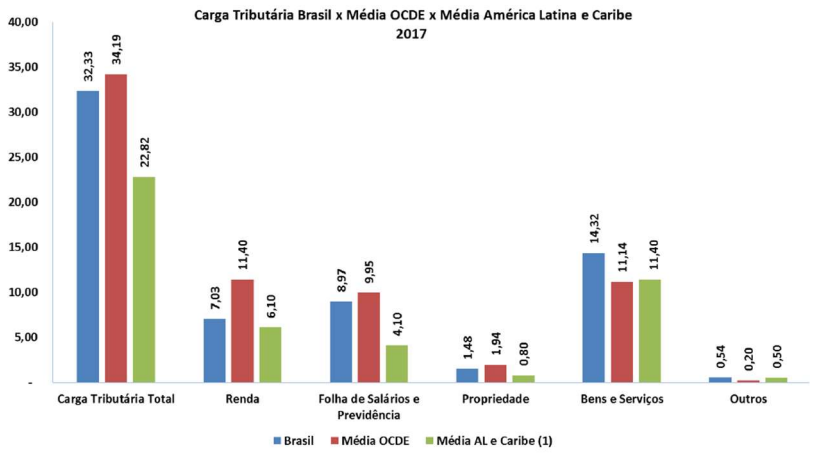
Vasano *et al* na obra "Uma análise da carga tributária do Brasil" em um trabalho sobre a carga tributária nacional esclarece se tratar de um instrumento que realiza a transferência dos recursos do setor privado para o setor público. Nessa medida, ela é associada a ideia de sacrifício e pode ser considerada baixa, suportável e excessiva. Atenção que o valor numérico da carga não é absoluto, pois o mesmo montante em sociedades diferentes pode ter grau de aceitação divergentes, assim, deve ser analisada conjuntamente com o esforço tributário (VARSANO, 1998).

Segundo estudo realizado pela Receita Federal do Brasil,[4] em 2018 a carga tributária brasileira variou positivamente em 0,93 percentuais com relação a 2017, ou seja, era 32,33% e atingiu 33,26%. O documento também permite verificar que no período não foi inferior a 31%, correspondendo um esforço tributário elevando por um período de 17 anos sem, na realidade, a percepção de melhora no sistema. O gráfico a seguir ilustra as afirmações formuladas.

A carga tributária brasileira é 9,51 pontos percentuais superior à média dos países da América Latina. Ainda, é do nível de países como Canadá 32,2%, Nova Zelândia 32,3%, Reino Unido 33,3% e Espanha 33,7% e maior que países como Suíça 28,5%, Estados Unidos 27,1 % e Irlanda 22,8%.[5] No entanto, considerando o retorno que a população recebe por meio de serviços públicos de qualidade nestes locais pode concluir a grandeza do esforço tributário suportado pelos brasileiros. Tais fatores devem influir na percepção a respeito da eficiência do sistema e na desconfiança quanto a administração dos recursos, inclusive, podendo justificar as tendências de sonegação fiscal historicamente implementada pela população. As diferenças estão estampadas no seguinte gráfico posto no estudo realizado pela Receita Federal, do Brasil.

[4] Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência): Receita Federal do Brasil. p.2.
[5] Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência): Receita Federal do Brasil. p. 6

Gráfico 2



No ano de 2021, ainda a carga tributária brasileira representava 33,9% do PIB (Produto Interno Bruto), o que rendo para nação o 30º (trigésimo nono) lugar entre os países com a maior peso tributário (OLENIKE, 2023).

A carga tributária semelhante de países desenvolvidos e com reconhecido retorno de qualidade faz refletir se o problema brasileiro realmente é só arrecadatório. Além disso, mesmo com tamanha imposição constantemente se verifica um desequilíbrio fiscal e a reclamação frequente pela necessidade de mais recursos para atender às demandas populacionais. A justificativa das falhas no sistema tributário possivelmente se opera em um conjunto de fatores muitos deles econômicos, organizacionais e administrativos. No entanto, a percepção e a cultura jurídica tributária também encontram razoável influência, na perspectiva que os impostos são determinados pela estrutura social do Brasil e seus principais traços, que impactam na organização sistêmica.

Incialmente, o nível da carga tributária pode ser determinado em face dos deveres constitucionalmente impostos ao Estado, caso estabelecida uma ampla participação estatal nas provisões de bens como saúde universal e gratuita, educação, previdência, proteção ambiental etc. O alargamento das funções do Estado, consequentemente, acarreta uma carga elevada, todavia a realidade social brasileira é que a maioria da população não tem condição de arcar com essa obrigação elevada e, mesmo assim, por falha estrutural de equidade e distribuição, são esses os mais atingidos pela crescente exigência.

O grande impacto cultural na vida tributária é a desigualdade social enquanto herança negativa da escravidão, isso não somente diz respeito à alta carga, mas como tributar proporcionalmente o pobre e o rico. Almeida cita como exemplo a alta tributação aplicada aos alimentos em que os 10% mais pobres gastam 32,68% do seu orçamento com este item, sendo que os 10% mais ricos gastam 9,04%. A redução da tributação sobre produtos alimentícios seria uma maneira mais eficiente e rápida de diminuir a desigualdade (ALMEIDA, 2010).

A concentração de renda não somente é originada do antigo escravagismo como também a da estrutura do modelo familiar patriarcal que baseava a vida política e as

relações entre governantes e governados. O quadro familiar é uma instituição fundacional tão forte no Brasil que inclusive persegue os indivíduos fora da vida doméstica, fazendo o interesse privado e relações baseadas em laços afetivos sempre prevalecer sobre o coletivo (HOLANDA, 1902/1982).

Nessa medida, a estrutura social estava acostumada a sempre garantir os interesses pessoais de seus governantes e da classe dominante, por isso a desigualdade e a concentração de renda gerada estão muito presentes na estrutura social. A estrutura tributária é parte importante das políticas de redistribuição nos países desenvolvidos (FJELDSTAD; SEMNOJA, 2001). Contudo, no Brasil ela somente reflete as construções historicamente estabelecidas. Em 2008, pessoas com renda de até 2 salários-mínimos foram taxados em 53,9% dos seus rendimentos, necessitando trabalhar 197 dias (mais da metade do ano) somente para pagar os tributos. Já aqueles que recebiam mais de 30 salários a tributação correspondia a 29% e precisavam de 106 dias para saldar os impostos (ALMEIDA, 2010). Desta forma, refletindo claramente a desigualdade proporcionada pela estrutura fiscal.

Em um estudo realizado pelo IBPT (AMARAL, 2023b) verifica-se que no ano 2023 o brasileiro trabalhou em média 147 dias (4 meses e 27 dias) para pagar tributos. Também se percebe, mesmo não sendo uma grande diferença que, as pessoas com menor renda continuam tendo carga tributária muito próxima aos mais ricos. Segundo o estudo, aqueles que recebiam até R$ 3.000 (três mil reais) 38,63% da sua receita bruta é para pagamento dos encargos tributários, enquanto os que recebem acima de R$ 10.000,00 (dez mil reais) destinam 40,55%. Já a maior carga é daqueles que estão neste intermédio, pois devem destinar 42,47% das suas receitas brutas, dessa maneira o maior peso arrecadatória recaiu sobre aqueles de renda média e não sobre os de maior disponibilidade financeira (AMARAL, 2023b).

Neste momento, é salutar fazer uma reflexão sobre os critérios para considerar ricos aqueles que recebem mais de R$ 10.000,00 (dez mil reais) de fato podem corresponder ao sentimento da população, pois, em especial na realidade pós-pandemia, o inflacionário dos valores. Segundo Aloisio Campelo e outros (2022): “Considerando-se a inflação acumulada nos dois anos desde o início da pandemia, entre fevereiro de 2020 e fevereiro de 2022, as classes de renda mais baixas continuam sofrendo mais. Para um IPC-FGV acumulado de 15,2%, a inflação das famílias de renda mais baixa foi de 16,8% e a das de renda mais alta de 13,6%.”.

Ao realizar uma análise básica notamos que conforme o rendimento bruto mensal aumenta o impacto da tributação vai reduzindo, o que representa uma carga tributária menor. Logo, o peso tributário vai reduzindo conforme a renda aumenta e com o aumento inflacionário de fato aqueles que recebem mais de R$ 10.000,00 (dez mil reais) podem ser considerados ricos, ou grande parte integrante de uma classe média.

A análise dos elementos fundacionais do sistema tributário conjuntamente com a percepção tributária que envolvem a cultura nacional é preponderante para o verdadeiro entendimento das particularidades que envolvem o país. Somente a partir de uma pesquisa

nesta área irá se descobrir efetivamente o que a população brasileira pensa e espera de toda a estrutura envolvendo a arrecadação de recursos. Outrossim, deixaria de basear as medidas em meras suposições e conclusões teóricas, podendo tomar medidas não somente econômicas, bem como organizacionais mais eficientes e duradouras.

Outro elemento que a cultura exerce influência relevante são nos atores do sistema, pois determinam como esses entendem toda a estrutura e como aplicaram as normas existentes. Inicialmente, recorrentemente se deduz que o cidadão, principalmente os menos escolarizados não tem consciência do pagamento de tributos.

A pesquisa realizada por Almeida em 2009 demonstra o contrário, ou seja, que a população tem consciência do pagamento de impostos, mesmo de forma indireta, independente da escolaridade dos indivíduos. Tal conclusão advêm que 71% da população entende pagar tributos quando da aquisição de produtos e 70% dos integrantes da base da pirâmide social também (ALMEIDA, 2010). Portanto, é evidente que a população sabe que paga tributos em suas atividades comerciais, mas não há estudo contínuo a respeito dessa consciência e sua abrangência, componente da percepção populacional sobre o sistema. Não há, assim, conhecimento suficiente a respeito dos elementos estruturais e da expectativa populacional.

Além disso a composição da percepção engloba outros atores como os auditores, funcionários das receitas federal, estaduais e municipais, imprensa, movimentos sociais, entidades de classes, elaboradores e administradores de políticas públicas e o congresso nacional por meio da aprovação de leis sobre esse tema.

O IBPT em estudo a respeito das normas tributárias editadas durante a vigência da última Constituição (1988) serve de indicativo da complexidade do sistema brasileiro. O instituto relatou que por causa dessa quantidade legislativa as empresas gastam cerca de R$ 162 bilhões por ano para manter a estrutura necessária no acompanhamento das constantes alterações (AMARAL, 2020). Na vigência da constituinte foram editadas 2,26 normas em matéria tributária por hora (dia útil), sendo que, mesmo com procedimento mais rígido, promulgou-se 18 emendas do tema, ainda também houve a criação de inúmeros tributos: CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS IMPORTAÇÃO, CONFINS IMPORTAÇÃO e ISS IMPORTAÇÃO (AMARAL, 2022).

Proporcionalmente o ente que mais edita normas tributárias é a União uma vez que 8,24% das normas tributárias são deste ente, enquanto dos estados e dos municípios representam 33,01% e 58,73% respectivamente. O número de normas editadas pode indicar a complexidade oriunda de um sistema que tem dificuldade de implementação das leis e objetivos pretendidos, pois a formação histórica cultural tende para não conformidade. A formação tanto individual quanto coletiva brasileira fundamenta-se no constante descontentamento com o retorno estatal e o pensamento exploratório oriundo da colonização portuguesa.

O estudo da cultura jurídica e da percepção permite o efetivo conhecimento do desenho estrutural do sistema e seus valores como segurança jurídica, retroatividade e anterioridade, todos fatores que moldam a confiança no Estado e, consequentemente, a

sua legitimidade. O histórico de práticas e a formação que as relações e todo apanhado que constitui o pensamento da população sobre tributos constitui uma das melhores premissas para filtrar e implementar melhorias e constante evolução.

A percepção tributária junto com a cultura são elementos basilares que garantem o bom funcionamento de uma política econômica tributária. Logo, qualquer reforma que não considere esses fatores tem grande possibilidade de fracassar, produzindo efeitos diferentes do desejados ou até mesmo com a ineficácia social da norma por incompatibilidade fática.

O estudo detalhado da percepção tributária permite que o cumpra com as expectativas de pagamento com menor custo e de maneira mais duradoura que os incentivos, garantindo, desse jeito, a estabilidade sistêmica. A utilização dela pode estimular o pagamento voluntário, a visão da obrigação tributária como dever cívico, a identificar a verdadeira suportabilidade da carga tributária, por fim, implementar uma atuação estratégica eficiente e coerente com as expectativas coletivas por parte da administração pública. O aperfeiçoamento do sistema de maneira eficaz somente pode ser realizado a partir de um olhar multidisciplinar incluindo não somente o viés econômico como o cultural também.

IV. CONCLUSÃO

A necessidade de instalação de um sistema tributário com estruturas que correspondam às expectativas nacionais e sejam eficientes com a verdadeira capacidade de arrecadação para possibilitar a construção do bem-estar comum por meio do Estado faz-se necessária a análise multidisciplinar de instrumentos. Desta forma, a importância da cultura jurídica tributária para entendimento dos objetivos e expectativas populacionais, bem como instrumento de política pública, merece grande destaque.

A percepção a respeito do sistema tributário legitima as ações estatais e determinam os seus limites, pois o entendimento do tributo como sanção ou obrigação cívica possuem influência em toda estrutura. Na primeira, os cidadãos constantemente sonegam os impostos sentindo que seu comportamento não gera prejuízo coletivo, o que ocasiona cada vez mais um sistema repressivo e complexo com altos custos arrecadatórios. Já na segunda maneira de entender obrigação tributária como dever cívico a tendencia é da alta conformidade social com grau de confiança e segurança no sistema, gerando regras mais simples e menor custo.

A visão cultural a respeito da atividade arrecadatória e a eficiência das instituições estatais, bem como confiança e segurança no sistema jurídico vai determinar as preferência e expectativas. Tais elementos também interferem na tendência da população à conformidade, no índice de sonegação fiscal e na suportabilidade da carga tributária. Outrossim, é a cultura tributária que indica como são compreendidos os valores fundamentais, assim, em certa medida, estabelece o desenho do sistema tributário e as interações dele advindas. A utilização desse aspecto como filtro social único de cada nação e instrumento de implementação de política pública tributária permite trazer maior aceitação e adaptabilidade das normas às realidades histórico-culturais, bem como possibilidade mudanças mais sólidas, eficazes e duradouras.

Portanto, é notória a importância dos aspectos culturais e da percepção tributária dentro de um processo de reforma do sistema. A reestruturação tributária de maneira coerente com as expectativas e individualidades brasileiras realizará normas com aceitabilidade e conformidade populacional maiores. Além disso, as soluções propostas possuirão as consequenciais desejadas, garantindo, assim, uma estrutura de qualidade. Isto posto, a observação e estudo da percepção tributária com consideração dos preceitos culturais faz-se preponderante na construção de uma estrutura tributária de qualidade capaz de atingir com os objetivos constitucionais e atingir a expectativas dos brasileiros.

V. BIBLIOGRAFIA

MEDINA, R. C. L. **Cultura Jurídica**. Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad. nº7: 229-235, 2015.

ICIZUKA, Atilio de Castro; ABDALLAH, Rhamice Ibrahim Ali Ahmad. **A trajetória da descriminalização do adultério no direito brasileiro: uma análise à luz das transformações sociais e da política jurídica**. Revista Eletrônica Direito e Política, Itajaí, v.2, n.3, 3º quadrimestre de 2007. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791

L. Ferrajoli. **Cultura Jurídica y Paradigma Constitucional: La Experiencia Italiana del Siglo XX.** Palestra Editores SAC, Primeira edición, octubre, 2010.

JAIRAJ, A.; HARRISS-WHITE, B. **Social Structure, Tax Culture and the State: The Case of Tamil Nadu**. Economic and Political Weekly, Vol. 41, Nº. 5: 5247-5256, 2006.

TORGLER, B. **Culture Matter? Tax Morale in an East-West-German Comparison**. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, Vol. 59, Nº. 4: 504-528, 2002/2003.

SPINOSA, V. **Cultura jurídica e cultura política nos trópicos: um estudo sobre o caso brasileiro no contexto da Independência**. Revista de Humanidades, Vol. 14, Nº. 32: 1-21, jan/jul, 2013.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 27ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

BLUMENTHAL, K. von; NERRÉ, B. **Culture in nineteenth-century Austria**. Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol. 96: 54-62, 2003.

VILLAFUERTE, V.; ROXANA, T. *et al*. **Preliminary Diagnosis of Culture**, 2018.

Obligations and Tax Collection in Ecuador. Opuntia Brava, Vol. 10, Nº. 3: 834-844.

LIVINGSTON, M. A. **Law, Culture, and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax.** Canadian J. L. & Jurisprudence, Vol. XVIII, Nº1, 2005.

EUGSTER, B.; PARCHET, R. (2019). **Culture and Taxes.** Journal of Political Economy, Vol. 127, Nº. 1.

LUTTMER, E. F. P.; SINGHAL M. **Culture, Context, and the Taste for Redistribution.** American Economic Journal: Economic Policy. Vol. 3. Nº1:157–179, 2011.

MOTTA, Sergio R. F. **Jeitinho brasileiro, mazelas históricas e cultura jurídico-tributária**. Florianópolis: Insular, 2012.

TSAKUMISA, G. T.; CURATOLAB, A. P.; PORCANOC, T. M. **The relation between national cultural dimensions and tax evasion**. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Vol. 16: 131-147, 2007.

GABER, S.; GRUEVSKI, I.. **The Influence of Tax Culture in Improving the Tax Compliance**. Journal of Economics, 80-88, 2018.

FJELDSTAD, O.; SEMBOJA, J.. **Why people pay taxes: the case of the development levy in tanzania**. World development, Vol. 29, Nº12:2059-2074, 2001.

ALASFOUR, F. (2015). ***Costs of Distrust: The Virtuous Cycle of Tax Compliance in Jordan***. J. Bus. Ethics, February, 2017.

NERRÉ, Birger. **Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics**. *ECONOMIC ANALYSIS & POLICY*, Vol. 38, Nº. 1, 2008.

NERRÉ, Birger. **The Concept of Tax Culture**. Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol. 94: 288-295, 2001.

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida: menos impostos, mais consumo**. Rio Janeiro: Record, 2010.

LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura Política e Percepção Tributária no Brasil**. Nuevo Mundo Mundos Nuevos. Extraído da tese de 05/06/2014. Disponível em: http://journals.openedition.org/nuevomundo/66852. Acessado em: 14/06/2024.

VARSANO, Ricardo; et al. ***TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 583 UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL***. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do e FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary. **ESTUDO Sobre Carga Tributária/PIB x IDH Cálculo do IRBES (Índice de retorno de bem à sociedades).** Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2023. Disponível em: https://www.ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2023/. Acessado em: 14/06/2024.

AMARAL, Gilberto L. do; OLENIKE, João Eloi; FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary e YAZBEK, Cristiano Lisboa. **Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Disponível em: https://www.ibpt.com.br/estudo-dias-trabalhados-para-pagar-tributos-2023/. Acessado em: 14/06/2024.

AMARAL, Gilberto L. do; OLENIKE, João Eloi; FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary; YAZBEK, Cristiano Lisboa e STEINBRUCH, Fernando. **Estudo sobre a Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Disponível em: https://www.ibpt.com.br/estudo-sobre-sonegacao-fiscal-das-empresas-brasileiras/. Acessado em: 14/06/2024.

AMARAL, Gilberto L. do; *et al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988.** Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Disponível em: https://www.ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/. Acessado em: 14/06/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**: Receita Federal do Brasil CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – Ministério da Economia, Março, 2020. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view. Acessado em: 14/06/2024.

MARINI, Luisa. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (2019). *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018*. [artículo en líena] Quanto custa o Brasil. [Data de consulta: 26 de Novembro de 2020].

Gaber, Stevan and Gruevski, Ilija . **The Influence of Tax Culture in Improving the Tax Compliance**. Journal of Economics, 3 (2). pp. 80-88, 2018.

LATINOBARÓMETRO. **Latinobarômetro 2023.** Latinobarómetro opinión pública latinoamericada. Disponível em: https://www.latinobarometro.org/latOnline.jsp. Acessado em: 14/06/2024.

CAMPELO, Aloisio; BRAZ, André Furtado; LIMA, Taíse Ferraz e AZEVEDO, Júlio César de. **A pressão da inflação da pandemia sobre as famílias mais pobres.** FGV, 25/04/2022. Disponível em: https://portal.fgv.br/artigos/pressao-inflacao-pandemia-sobre-familias-mais-pobres. Acessado em: 14/06/2024.